

氏名	Mohsen Souissi
学位の種類	博士（経営学）
学位記番号	第3535号
学位授与年月日	平成11年3月24日
学位授与の要件	学位規則第4条第1項該当者
学位論文名	The Development of Cost Accounting in 19 th Century France: The Engineering Contribution (19世紀フランスにおける原価計算の発展 ―エンジニアリングの貢献―)
論文審査委員	主査教授 岡野 浩 副主査教授 石川 純治 副主査 助教授 福島 吉春

論文内容の要旨

1. 研究の目的

本研究の目的は、フランスにおける原価計算の理論と実務が、様々な形成要因のもとでどのように発展してきたかを、文献資料と実務資料の双方を調査することによって解明することである。論点としては以下の二点である。

第一に、ジョンソン＝キャプラン（1987年）は、意思決定において伝統的な会計システムは不適合であることを強調する。一方で、フランスでは、このような不適合はなかったと言われている。なぜなら、フランスでは、財務的な業績と数値による管理を強調するアングロ＝サクソンとは異なる伝統があったからである。その要因は、主にフランスでは最も高い責任を持つ管理者がエンジニアの訓練を受けた者であったことに起因する。組織を管理する上で、エンジニアは自分たちで進化させた特別のツール（例えば製造原価のためのツールであるセクション・ホモジェン、業績管理のためのツールであるタブロー・デュ・ポールなど）を開発してきたのである。従って、この研究の目的は、これらの管理会計ツールの発展した背景を探ることにある。

第二に、伝統的な見解では、1870年代より以前の原価計算は非常にプリミティブであった、とされている。例えば、ソロモンズは19世紀末の30年間こそが原価計算のルネサンスであると評価している。しかし、本論文では、伝統的な見解に異議を唱え、19世紀前半のフランス企業において既に高度な原価計算システムがあったと主張する。

2. 方法論

方法論に関しては、とりわけ権力と知識の関係から会計の史的発展を論述しようとする論者が多くなってきた。我々は、経済的な要因の分析から始めるが、それは他のコンテキストを認めていないわけではない。本論文においては、経済的な要因と他のコンテキストとを融合させ、19世紀フランスにおける原価計算の発展への理解を深めたい。

論文審査の結果の要旨

本論文は、19世紀初頭ならびに中葉のフランスにおける原価計算の発展を、主にエンジニアの貢献を中心として、理論と実践との両側面から明らかにしたものである。

従来の原価計算史研究では、複式簿記と原価計算との勘定レベルの「接合」に焦点があてられ、主として19世紀の最後の30年間について、とりわけイギリスの理論的側面を中心に検討されてきた。

これに対して、スイッシー氏はフランスではすでに19世紀前半に上述の「接合」がなされていることを、パリの国立図書館所蔵の文献などを検討することによって明らかにした。

また、原価計算発達史における著名なPayenの著書(1817)を一層深く掘り下げ、「貨幣レベルの会計」「物量レベルの会計」「材料費分析の会計」というPayenの3つの会計システムの基本構造を明らかにし、さらにこれまで存在は知られていたものの詳細な検討のなかったde Cazaux(1824)やMézières(1842)などを俎上にあげ、間接費配賦、減価償却、振替価格や部門別利益計算などの先駆的事例を考察することで、19世紀前半から中葉における原価計算発達史の再評価を行っている。

文献史的検討に続いて、氏は原価管理および業績評価の「実践」に焦点を当て、とりわけ、フランス国立古文書館所蔵のビジネスレコードを用いることによって、Saint-Gobain社、Decazeville社およびBaccarat社の3社の歴史的ケース研究を行っている点は注目できる。氏は、原価管理、部門別業績評価、間接費配賦、原価比較および報償制度の各事項を中心としてこの3社のケースを分析している。

以上の検討を通して、氏はフランス技術者と原価計算との関係に注目する。すなわち当時のフランスにおいて、エンジニアの教育水準および彼らに対する社会的評価は高く、またエンジニアが企業のトップ・マネジメントになることが多かった。そのような技術者に支えられたフランスの原価計算を、氏は技術と原価との関係を探るだけでなく、経営の全般的な見地から原価計算の仕組みを構築したフランスのエンジニアの特徴に起因すると分析するのである。

こうした特徴は、「タブロード・ボール」(近年、バランススコアカードとの類似が指摘されている)や「同質セクション法」(同じく活動基準原価計算との類似性が指摘されている)を生み出した20世紀中葉のフランス技術者に引き継がれるとしている。

論文では、以上の諸点を的確に叙述しており、この点は大いに評価できる。

ただし本論文にもいくつかの問題点があることを指摘しておかなければならない。

まず、氏は会計史の方法論についての数々のアプローチを検討し、こうした方法論を総合的に用いたいと述べているが、本論文で主に用いた方法と会計史の研究方法に関する主張との論理的整合性が不十分である。

また、Saint-Gobain社、Decazeville社およびBaccarat社の3社の歴史的ケースについては、ケースそれぞれの発展プロセスの分析が求められるところである。たとえば、分析の対象とした60年間にSaint-Gobain社の原価計算がどのように変化したかを、より詳細に検討することが望まれる。

以上の課題が存在するとはいえ、本論文は原価計算の発展に対するフランスの貢献およびフランス技術者の貢献を明確に述べたものであり、その研究の価値は十分評価できる。よって博士(経営学)の称号にふさわしいものであると認められる。